

Biró György

A KETTŐS ADÓZÁST KIZÁRÓ NEMZETKÖZI EGYEZMÉNYEK, KÜLÖNÖS
TEKINTETTEL A KÉRDÉS KÜLGAZDASÁGI JELENTŐSÉGÉRE

Bevezetés

A kettős adózás kérdése nem mai keletű probléma. Dolgozatomban a kettős adóztatás elkerülésének kérdésével úgy próbálok foglalkozni, mint egy olyan részkérdéssel, amelynek jelentőségét napjaink gazdasági igényei - a nemzeti kereteket túllépő kooperáció és az integráció - többszöröskére növelték.

Ezért a szoros értelemben vett kettős adózási problémán túl, szeretném elemezni az említett gazdasági folyamatokat, és a jognak /jelen esetben a kettős adózás elkerülése kérdésének/, mint felépítményi elemnek ezekre a gazdasági alapon végbemenő fejlődési tendenciákra való pozitív vagy negatív visszahatását. A kettős adózás kérdése /bizonyos fokig azért is, mert a pénzügyi jog keretében viszonylag kis helyet foglal el/ nem túl gyakran napirendre kerülő téma. Alapelvei a II. világháború utáni évektől nem változtak. A gazdasági életben való szerepe hazánkban, de a többi szocialista országban is egészen az új gazdaságirányítási rendszer életbelépéséig majdhogynem kizárólag az állampolgárok jogügyleteire korlátozódott. A kérdéssel foglalkozó irodalom sem tekinthető terjedelmesnek. A tárgykört érintő munkák nagyrésze viszonylag régi /1959-1960/, illetve a pénzügyi jog számos más ágazata mellett, jelentéktelen részt képvisel egyes összefoglaló munkákban.

"A Külgazdasági és pénzügyi tanulmányok a ma már gazdaságilag is jelentős szerepet játszó kettős adózás kérdésének ezideig kevés teret szenteltek, elsősorban a pénzügyi-valutáris

és a gazdasági szabályozókbeli nehézségekre hívják fel a figyelmet. Ezek a nehézségek sokszor nem csupán technikai jellegűek, hanem gyakran kevésbé érett gazdasági feltételeket takarnak. Ugyanakkor megállapítható, - mint Sirjajev is írja - hogy "a közös vállalatok alapításának technikai nehézségei... a jelenlegi szakaszban ... teljesen megszüntethetők olyan megfelelő módszerek, jogi normák, stb. összeegyeztetésével, amelyek mindenrésztvevő ország érdekeit megfelelően biztosítják."

Az említett súlypontosításnak megfelelően próbáltam dolgozatomat tagolni, amelyet így két fő részre osztottam. Az első részben kívánok foglalkozni a kettős adóztatási jog jogrendszerbeli helyével, röviden a történetével, fogalmával és lényeges jellemzőivel.

Ezután a kettős adóztatás elkerülésének megjelenési formái következnek, kiemelve a legfontosabbakat. Végül még ebben a főrészben kap helyet a jelenleg látható kettős adózást kizáró egyezményeink rövid áttekintése, elemezni azonban csak a legújabb és legkorszerűbb magyar-osztrák egyezményeket kívánom.

A második főrész kizárólag a kettős adózás elkerülésének megnövekedett gazdasági jelentőségével foglalkozik. Ezen belül elengedhetetlenül fontos a gazdasági alapvetés, majd a kettős adózás külgazdasági vonatkozását próbálom megvizsgálni. Végül a szocialista integráción belüli kooperációhoz kapcsolódó adózási nehézségeket szeretném megvilágítani. Természetesen a vizsgálódás középpontjában a magyar gazdasági élet áll.

I.

1. A kettős adózás intézményéről általában

A kettős adóztatás elkerülésének lényege az az elv, hogy "két államban azonosan adóztatott tényálláskomplexum

csak egyszer volna megterhelhető" /Nagy Tibor/, vagyis az erre irányuló egyezményeknek az a célja, hogy az adóalanyt ugyanazon tevékenység, vagy egyéb tényállás alapján ne terhelje két vagy több állam területén azonos jellegű adó.

"Mivel az adóztatási felségjog az állami szuverenitás egyik speciális megnyilvánulása", az adójogban az sohasem probléma, hogy az államok a külföldi, vagy belföldi adójog között választanak-e, ugyanis mindig a belföldi jog jöhet csak számba. Kollízió legfeljebb csak úgy képzelhető el, hogy ugyanazt az adótárgyat két /vagy több/ adóztatási felségjog akarja kihasználni. Mivel az érintett államok mindegyikének érdeke, hogy ez ne történjen meg, kettős adózást kizáró egyezményeket kötnek. Mindez azonban csak a viszonosság széleskörű érvényrejuttatásával lehetséges. A viszonosságból viszont az következik, hogy az a szerződő államokra nézve, soha nem jelent egyenlőséget. A jobbik eset még az, ha ingadozó /az egyik téren az egyiknek kedvezőbb, a másik téren a másiknak és így hosszabb távon kiegyenlítik egymást/, de ha tartósan egyenlőtlen, ez már komoly gondot jelent. Ezért figyelemmel kell lenni arra, hogy a viszonylagos egyensúly követelménye és a tárgyalási pozíciók összhangban legyenek egymással.

A szocialista országokban a nemzetközi adójog és ezen belül a kettős adózási kérdéskör sokkal szűkebb területre korlátozódik, mint a tőkés államokban. Ennek kettős oka van. Egyrészt a tőkés államokban mind a nemzetközi munkaerővándorlás, mind a tőke mozgás igen jelentős mértékű. Másrészt szocialista viszonylatban volt időszak, amikor a kérdés csak állampolgárookra vonatkozott, mivel a vállalatok állami tulajdonba kerülésével egyidőben autarkias tendenciák kerültek előtérbe, ezzel szemben a nemzetközi gazdasági együttműködés gondolata és szükségessége háttérbe szorult. Ez a korszak nem vetette fel sürgetően a kettős adózás kizárásának problémáját.

"Az adóztatás a történelmem során mindig jelentős terhet rótt az adóalanyokra. Az erős államszervezettel rendelkező birodalmak hatalmának alapját a befolyt adó képezte. Különösen így van ez a modern társadalmakban, mivel az adó mindenütt rendszerezett és komoly mértékű. Ha tehát megduplázódik, /azaz kettős

adózást jelent/ különösen súlyos teher, és mint ilyen akadályozó tényezőt gyümölcsöző nemzetközi gazdasági kapcsolatoknak.

2. A kettős adóztatás problémájának jogrendszerbeli helye

A kérdés vizsgálatánál egyszerűbb, ha a résztől halkanunk az egész felé. A kettős adóztatás elkerülése a nemzetközi adójog négy részterülete közül a legjelentősebb. További részterületek: az egyenlő elbánás biztosítása adózás terén; az adóügyekben való együttműködés /mentesség, kedvezmény/ és az adóügyi jogsegély egyezmények.

A nagyobb körben folytatva a rendszerbeli elhelyezést, a nemzetközi adójog pedig a nemzetközi pénzügyi jog egyik legjelentősebb része, de nem kizárólagos területe. A szerzők többsége a nemzetközi pénzügyi jog részének tekinti még a vámjogi egyezményeket; a nemzetközi pénzügyi szervezetek áttekintését és végül a nemzetközi fizetések jogát.

Felmerülhet a kérdés, hogy a nemzetközi pénzügyi jog önálló jogággá vált-e és függetlenedett a belső pénzügyi jogtól, avagy annak egy részét képezi? A pénzügyi jogi tudományág művelőinek nagy része amellet, hogy a nemzetközi vonatkozású pénzügyek számbeli és jelentőségbeli növekedését elismeri, a nemzetközi kapcsolatok pénzügyi jogát, a tág értelemben vett pénzügyi jog igen számottevő részének tekinti. A pénzügyi jog önálló jogágként való létezése manapság pedig már nem napirenden lévő kérdés, legalább is hazánkban.

3. A kettős adózás kizárásának története

A kérdésnek különösen a XX. században, sőt méginkább a II. világháború után nőtt meg a jelentősége, mivel azóta minden ország az adóalanyokra komoly terheket róó adórendszert dolgozott ki. Mégis, a kettős adózás elkerülésére irányuló szándék első írásos dokumentuma már a XII. században

megjelent, amikor is Jacobus azoknak a ferrarai polgároknak bolognai adókötelezettségéről értekezett, akiknek Bolognában is és Ferrarában is volt vagyonuk.

Az első, elismert kettős adózást kizáró egyezményt az Osztrák-Magyar Monarchia és Poroszország kötötte 1899-ben. Mégis, a kérdésnek egyetemes szinten való elismerésére csak 1920-ban került sor, a Brüsszelben tartott Nemzetközi Pénzügyi-jogi Konferencián.

A két világháború között, a népszövetség jogtudósai dolgoztak ki egyezmény tervezeteket, mintegy mintaként. A ma is hatályban lévő magyar-lengyel egyezmény /1931. XXVII.tc./ ilyen minta alapján született. Az ENSZ keretében ma is folytak ilyen munkálatok, de eddig ennek kézzel fogható eredménye nincs. Ellenben van egy világszerte használatos modell, amelyet a tőkés országok következetesen alkalmaznak is: az OECD 23 fejlett tőkés tagállama által 1963-ban kidolgozott általános kettős adózást kizáró szerződés tervezetről van szó. Sajnos szocialista viszonylatban ilyen minta nincs, és ez tarthatatlan, pedig ez a gazdasági kapcsolatteremtés vonatkozásában indokolt lenne.

4. A kettős adózás fogalma, alapelvei és jellegzetességei

A kettős adózás fogalmának meghatározása az I., fejezetben röviden már megtörtént. Most az alapgondolatot azért mégis megismételném: az egyezmény alanyai, a szuverén államok, akik kölcsönösen korlátozzák hazai pénzügyi-adóztatási szuverenitásukat, megállapodnak, hogy ugyanazon fajta adóval csak egyikük terheli az adóalanyt. Hogy melyik állam lesz ez, az erre vonatkozó nemzetközi adójogi alapelvek a következők:

- a/ az állampolgársági elv,
- b/ az illetőségi elv és
- c/ a területiség elve.

Az állampolgársági elv szerint, az az állam adóztatja meg az adóalanyt, amelynek az illető személy az állampolgára

- függetlenül attól, hogy ez az illető hol lakik, vagy a vagyona hol fekszik. (Ez az elv a II. világháború előtt volt jelentősebb). Ma már magyar viszonylatban teljesen halottnak tekinthető. Az egyetlen kivétel, az öröklési adó területén jelentkezik, de ez is csak egyes országok szabályozásában. Ugy érzem, a kérdés márcsak azért sem igényel különösebb kifejtést, mert az új magyar-osztrák egyezmény is az illetőségi és területi elv kombinációjából áll és csak a lakóhely, vagy tartózkodási hely meghatározhatatlansága esetén jön számba az állampolgársági elv, mint kiegészítő.

Az illetőségi elv szerint, egy bizonyos országban tartózkodó, ott lakó természetes és jogi személyek valamennyi jövedelme a tartózkodási hely országában adózik, vagyis azok a vagyonok, vagy jövedelmek, amelyek nem kötődnek feltétlenül valamely szerződő fél területéhez, abban az államban kerülnek adóztatásra, amelyben a vagyon tulajdonosának /birtokosának/ és jövedelme élvezőjének a lakóhelye /illetősége/ vagy a jogi személy székhelye /igazgatási helye/ van, - tekintet nélkül állampolgárságukra. Érdekes, hogy egészen a II. világháborúig általában az illetőségi elvet csak másodlagosan vették figyelembe az állampolgársági elv mögött, ha az állampolgársági elv nem nyújtott támpontot - pl. kettős állampolgárság, vagy hontalanság esetén. Ilyen feltételek mellett gyakori volt, hogy az állampolgárok állampolgárságot, a cégek székhelyet változtattak. Ennek a mai megfelelője, ami Nyugat-Európában megfigyelhető, hogy az állampolgárok lakhelyet változtatnak és állandó lakhelyül kisebb adóval terhelő államot választanak. Különösen szembeűnő ez Svédországban, - ahol magas jövedelmeknél a jövedelemadó néha megközelíti a jövedelem teljes összegét - sok svéd számára adózásbelileg kedvezőbb lakhelyet választ - pl. Monacot.

Az illetőségi elvnek a tőkevagyon és tőkejövedelem, valamint az ingó vagyon adószabályozásánál van különös jelentősége. Így pl. az OECD-minta alapján születő szerződésekben a tőkét exportáló állam érdekei sokkal inkább képviselve vannak, mint

a jövedelem keletkezési helyének. A jövedelemforrás államának csak kb. 5-25 % adóztatási szerepet enged, a tartózkodási hely szerinti ország elsőbbséget, vagy esetleg kizárólagosságot élvez. /Mint azt a később elemzésre kerülő magyar-osztrák egyezménynél látni fogjuk, különösen így jelentkezik ez az elv részvénytársaságok esetében, ahol az osztalék az illetőségi elv szerint adózik, továbbá licenciatadásoknál és mindenfajta közlekedési eszköznél és fuvarozásnál. Ugyanakkor ha a vállalkozás telephelyet ie létesít a másik országban, akkor a telephelyi nyereség a forrás államában adóztatható, tehát területi elv szerint.

A területiség elve olyan vagyonok és jövedelmek megadóztatásánál érvényesül, amelyek valamely állam területéhez vannak kötve, vagyis a vagyon vagy jövedelem megadóztatása abban az államban történik, ahol az képződik, vagy van. Így tehát ennek az elvnek a jelentősége ingatlan vagyon és hozadéka, valamint vállalati telephely vonatkozásában a legnagyobb.

Az egyezményekben az említett elvek általában egymást kiegészítve, illetve felváltva érvényesülnek. Az egyezmények az egyenesadókra terjednek ki. A közvetett adók /forgalmiadók és a fogyasztási adók/ ugyanis ártényezők, és ezért a kettős adózás kizárásában szerepük fogalmilag kizárt. /Mivel ártényezők és így továbbháríthatók/.

Az egyenesadók körébe tartozó magyar adónemek a magyar-osztrák szerződések alapján:

- a/ az általános jövedelemadó,
- b/ a szellemi tevékenységet folytatók jövedelemadója,
- c/ a mezőgazdasági lakosság jövedelemadója,
- d/ a nyereségadó és vállalati külön adó,
- e/ a külföldi részvétellel működő gazdasági társulások, nyereségadója,
- f/ a házadó,
- g/ a házértékadó,
- h/ a telekadó,
- i/ a községfejlesztési hozzájárulás és

j/ a kereskedelmi társaságok osztalék- és nyereség
kifizetése utáni illeték /1976. évi 2. tvr./

Ehhez kapcsolódik még a másik magyar-osztrák egyezmény
/1976. évi 1. tvr./ alapján az öröklési illeték is.

A kettős adóztatás elkerülését célzó nemzetközi egyez-
ményekben merül fel annak problémája, hogy az egyes adójogok-
ban szereplő közös fogalmak mint lakhely, tartózkodási hely,
székhely, jövedelem, ingó, ingatlan, stb. más-más jelentést
takarnak. Ezt a kérdést az egyezmények általában úgy oldják
meg, hogy az egyes terminológiákat annak az államnak a megha-
tározása alapján kell érteni, amelyik az egyezmény alapján
adóhatósági jogkört szerez az adótárgy felett.

II.

A kettős adózást kizáró egyezmények megjelenési formái

Az egyezmények megjelenési formái lehetnek jogszabályi
alakban megjelenők és nem jogszabály jellegűek. Az angolszász
jogrendszerekben, az állam által kötött nemzetközi egyezmények
automatikusan jogforrások lesznek. . . . A többi jogrendszer-
ben nem automatikusan következik az egyezményekből a jogforrá-
si jelleg, ezért az államok általában törekszenek arra, hogy
ha megfelelő gyakorlat alakult ki közöttük, azt előbb-utóbb
jogszabályi formába öntsék.

A megjelenési formák:

- /1/ a kettős adózást kizáró nemzetközi egyezményeket
becikkelyező jogszabályok;
- /2/ a hazai jogszabályok külföldieket érintő kettősadó-
zási kérdései;
- /3/ diplomáciai képviselőkkel kapcsolatos szabályok és
biztonsági egyezmények;
- /4/ egyéb nemzetközi megállapodások, különösen: a keres-
kedelmi egyezmények, a jogsegély egyezmények, a légi-

vasuti és közuti gépjármű szállítási megállapodások, a kulturális és szociálpolitikai egyezmények és az egyéb államközi megállapodások;

/5/ a kettős adózási kérdéseknek jogszabályi formát nem nyert dokumentumai: a viszonzossági megállapodások és egyéb formák /levélváltás/.

A kettős adózást kizáró nemzetközi egyezményeket becikelyező jogszabályokat tekinthetjük a legmagasabb rendű megjelenési formának. Ilyenek létrehozása a cél, mivel az ^{adóalanyoknak} azVnagynyóbb biztonságot ad, elsősorban viszonylagos állandósága miatt. Amíg idáig eljutnak az államok, általában a többi felsorolt megjelenési forma segíti a kérdés megoldását.

Az egyik legfontosabb ilyen sajátos eszköz a kereskedelmi egyezmény. Főleg ott jelentős, ahol a gazdasági kapcsolatok manapság kezdenek bővülni, mint pl. a fejlődő országok vonatkozásában, melyek esetében a kereskedelmi egyezmény előfutárként rövid távra kedvező és gyors megoldást ad, de mivel nem tekinthető állandónak idővel felmerül a végleges megoldás szükségessége. /Ilyen volt pl. az 1970-es magyar-iraki megállapodás, amely jó előkészítő volt és most már folyik az egyezmény előkészítése/.

Szintén jó alapot adnak a végleges rendezésre a viszonzossági megállapodások, illetve sürgős esetekben a levélváltások. Így pl. több részterületet pontosan kimunkált a magyar-NSZK viszonzosság.

1972-ben levélváltás útján megszüntették a licenciadíjak kétszeri adóztatását, vagyis abban az országban, ahonnan a licencia díj átutalását teljesítik - a vevő országában - nem vonnak le nyereség-, jövedelem- és társulati adót. Utóbb, ezt kiterjesztették a vagyoadóra is. Ugyanebben az évben megállapodás született arról, hogy egymás légiközlekedési vállalatait, a másik fél országában végzett üzletszerű tevékenységével kapcsolatban jövedelmi-, társulati-, vagyoadó és forgalmiadó nem terheli. Azóta már folynak is a két állam viszonylatában a részmegoldásokat összegező egyezményről a tárgyalások.

III.

Hazánk kettős adózást kizáró egyezményeinek áttekintése

Jelenleg Magyarországnak összesen 11 ilyen tárgyú egyezménye van, amely előnyös és kedvező, hogyha figyelembe vesszük, hogy hazánknak a világ majdnem minden országával többé-kevésbé szoros gazdasági kapcsolata van. Ebből a 11 egyezményből is 6 a II. világháború előtt született, s ez egyrészt azt jelenti, hogy azokat még a tőkés Magyarország kötötte, másrészt, hogy még erősebben hatott az állampolgársági elv. Mindez felhívja a figyelmet arra, hogy hazánknak sürgősen ki kell építenie a megállapodások egész sorát, elsősorban a legfontosabb gazdasági partnereinkkel. Újakat is kell alkotni, de a meglévők is majdnem mind felújításra szorulnak, mivel legtöbb nem a gazdaságilag legfontosabb területeket szabályozza /magyar-román/ vagy esetleg nem funkcionál /az olaszokkal/.

A meglévő egyezmények időrendi sorrendben:

- a magyar-olasz /1928. XXIV. tc./
- a magyar-jugoszláv /1930. XIII. tc./
- a magyar-lengyel /1931. XXVII. tc./
- a magyar-svéd /1937. XXV. tc./
- a magyar-holland /1940. V. tc./
- a magyar-svájci /1949. VI. tv./
- a magyar-román /1949. 16. tvr./
- a magyar-osztrák /1976. 1-2. tvr./

Az egyezmények mindegyikét nem kívánom részletesen elemezni, csak a legmodernebbeket, az 1976-ban jogszabályi formát nyert magyar-osztrák egyezményeket. A többi egyezménynél csak néhány érdekességet emelnék ki.

A magyar-olasz a legrégebben megkötött egyezmény. Mint legelső, eléggé rányomta bélyegét a felszabadulás előtt kötött többi egyezményre is, így ezek között különbségeket csak kisebb részkérdések vonatkozásában találunk. Az egyezményt gyakorlatilag nem alkalmazzák, mert az olaszok az 1945 utáni változásokra hivatkoznak, így mi sem alkalmazzuk, figyelembe véve

a viszonyosság hiányát. Érdemes lenne egy új egyezményt kötni, hiszen ebben mindkét fél érdekelt lenne, mert elég sok vegyes vállalatunk van /pl. Hungarocamion, Eurocar, Hungarotox, Gambino, stb./.

A magyar-jugoszláv megállapodás majdnem megegyezik az előzővel konstrukciójában, csak még kiegészül azzal, hogy a házőrési társaságok székhely szerint adóznak. Hatálya 1941 és 1947 között fel volt függesztve.

A magyar-lengyel egyezmény hiányosságaira utal az a körülmény, hogy a HALDEX adózására külön államközi megállapodás van.

A magyar-svéd, magyar-holland és a magyar-svájci egyezmény között lényegbe vágó különbség nincs. Általános szabályként a jövedelmek és a vagyon is illetőségi elv szerint adózik és ez alól van néhány kivétel /pl. értelemszerűen az ingatlan adózása területi elv szerint történik/. Mindegyik egyezmény a munkajövedelmek tekintetében utólag annyit módosult, hogy a munkajövedelem ott adózik, ahol a munkát kifejtik, azonban ha a 183 nap időtartamát nem érte el, akkor lakhely szerint. A magyar-svájci egyezményt, bár csak 1949-ben cikkelyezték be, még a háború alatt született. Így szerkezetében és elveiben is az első hat egyezmény közé tartozik.

A felszabadulás után kötött első és sokáig egyetlen egyezményünk a magyar-román volt. Már új, szocialista tartalmú egyezmény, de ugyanakkor az akkori idők rossz értelemben vett gazdasági önállóságra törekvő elképzeléseit valósította meg azzal, hogy a kettős adózás kérdését kizárólag állampolgárok vonatkozásában oldotta meg.

Az egyezmény jogdogmatikailag elég merev, mert az akkori-
ban előre törő illetőségi elvvel szemben, csaknem teljesen a területi elvet részesíti előnyben. Ez általában a mozgékonyabbnak minősülő ország vonatkozásában kedvezőtlenebb és ezek jelen esetben mi vagyunk. Itt lehet még megjegyezni, hogy Romániával nem ez az első kettős adózást kizáró egyezményünk, de az előzőt nem iktatták törvénybe.

Az említett egyezmények átfogóan szabályozzák az egyenesadók kizárását, de ezenkívül még van néhány speciálisan gépjárműadó-ra vonatkozó megállapodás, amelyek különböző fuvarozási egyez-ményekben kapnak helyet /ilyen pl. a magyar-szovjet egyezmény, az 1967. évi 17. tvr./.

A fő szabályozási területeken vizsgáljuk meg a két ma-gyar-osztrák egyezményt. Először a jövedelem-, hozadéki- és vagyonadóra vonatkozó szerződést vegyük sorra. Különösen érde-mes megvizsgálni az egyezmény szerkezeti felépítését és néhány helyen, ahol elég bonyolult a szövegezés, értelmezni a szabályt.

Az egyezmény célja magától érthetődő: a két állam vi-szonylatában elkerülni a kétszeres adóztatást.

Személyi hatály tekintetében az egyezmény azokra a sze-mélyekre /természetes és jogi személyekre/ terjed ki, akik a szerződő államok közül valamelyikben, vagy mindkettőben "ille-tősséggel" bírnak. Mint azt később a 4. cikk /1/ bekezdése meg-határozza, az illetőség azt jelenti, hogy a személy az adott államban lakóhelye, állandó tartózkodási helye, üzletvezetésé-nek helye, vagy más hasonló ismérv alapján adóköteles.

A 2. cikkben az egyezmény tárgyi hatálya kerül kifejtés-re, amely szerint az egyezmény azokra az adókra terjed ki, ame-lyeket bármely szerződő állam köztestületei szednek a jövedelem, a hozadék és a vagyon után.

Amennyiben az államok bármelyikében ezen adók körében változás történik, az egyezmény ezeket a változásokat automati-kusan követi. Az általános meghatározások között kerül kifej-tésre a "személy" fogalma /természetes és jogi személy/ az "illetékes hatóság" fogalma /a pénzügyminiszterek/, majd az az elv, amely szerint minden fogalom úgy értendő, ahogyan az érin-tett államoknak az egyezményben szereplő adókra vonatkozó joga megállapíthatja.

Lényeges a kettős adózás kizárása vonatkozásában a lakó-hely fogalma. Hogy az adózó személynek volt-e lakóhelye vala-melyik szerződő államban, azt annak az államnak a joga szerint

kell meghatározni, amelyikben lakott. Ha mindkét államban volt lakóhelye, akkor kisegítő elvek jönnek segítségül, mégpedig a feltüntetés szerinti sorrendben, eszerint ott van a lakóhely: ahol állandó lakóhelye van. Ha ez nem segít, mert mindkét államban állandó lakóhelye volt, akkor ahol a létérdekek központja van /szorosabb családi és gazdasági kapcsolatok/. Ha ez alapján sem határozható meg, akkor ott bir illetőséggel, ahol szokásos tartózkodási helye van. Amennyiben így sem járunk eredménnyel, következik az, hogy amelyik államnak az állampolgára. Ha még ez sem segít, következik az egyeztető eljárás, amely során a két állam hatóságai törekszenek arra, hogy a nem megfelelő adóztatást elkerüljék.

Vállalkozások vonatkozásában a telephelynek a lakóhelyhez hasonló jelentősége van. Telephelynek tekintendő az az állandó üzleti, illetőleg termelő berendezés, amelyben a vállalkozás tevékenységét egészben, vagy részben kifejti /5. cikk/. Ugyanitt az egyezmény részletesen kifejti, hogy mi tekintendő kifejezetten telephelynek és mi nem.

Az ingatlan vagyonból származó jövedelem értelemszerűen a területi elvnek megfelelően adózik, vagyis ott, ahol az ingatlan fekszik /6. cikk/.

A 7. cikk különösen figyelemre méltó a kettős adózás külgazdasági jelentőségét illetően, mert a vállalkozási nyereséggel foglalkozik. "Az egyik Szerződő Állam vállalkozásának nyeresége, csak ebben az államban adóztatható, kivéve, ha a vállalkozás tevékenységét a másik szerződő államban egy ott lévő telephely útján fejti ki. Amennyiben a vállalkozás ... ily módon fejti ki tevékenységét, úgy a vállalkozás nyeresége a másik államban adóztatható, azonban csak olyan mértékben, amilyen mértékben ez a telephelynek tudható be."

Ugyanitt az egyezmény meghatározza, hogy mi tekintendő telephelyi jövedelemnek, milyen költségek vonhatók le az adóalapból, stb. Itt egy kicsivel előbbre kell ugranom, előre hozva a később kifejtésre kerülő külgazdasági érdekeinket. Nekünk olyan szoros kooperációk létrehozása a célunk, amellyel Magyarországon fejlett technika jelenik meg, vagyis fejlett technika-

kával felszerelt vegyes vállalati telephelyeket tudunk létesíteni. /Ez elsősorban a tőkés kooperációkra vonatkozik/. Ha nemcsak Ausztriával lenne ilyen /számunkra kedvező/ egyezményünk - amely szerint a tőkés a telephelyi nyereség erejéig csak nálunk adózik, a neki esetleg kedvezőbb magyar adókulcs szerint - akkor sokkal inkább elvárható lenne a tőkés beruházó kedv növekedése és még a népgazdaság is jelentős bevételre tenne szert. /Ígaz, hogy ugyanakkor külföldön létesülő magyar telephely vonatkozásában a magyar államot veszteség éri, mivel az egyezmény alapján a magyar vállalkozás külföldre adózik. Mégis mert ma a technikai fejlesztés fontos cél, összességében számunkra kedvezőbb ez a megoldás/. Kapcsolt vállalkozások tekintetében az tekintendő megadóztatható nyereségnek, amelyet az adott vállalkozás független vállalkozásként elért volna.

A 8. cikk szerint a hajótársaságok és légiforgalmi társaságok nyeresége az illetőségük szerinti államban adóztatható.

Az osztalékot illetően a megoldás sajátos. Ha az egyik államban illetőséggel bíró személy, a másik államban illetőséggel bíró személynek fizet, a másik állam adóztatja meg az osztalékot. Igen ám, de ez az egyetlen terület, ahol a kétfelé adózás nincs teljesen kizárva, mivel az osztalékot fizető személy állama is megadóztathatja az osztalékot, maximálisan ennek bruttó összege 10 %-ig terjedően /10. cikk/.

Kamat utáni adót az fizet, aki kapja az összeget /11. cikk/.

Ismét csak külgazdasági szempontból rendkívül jelentős a licencia díj adóztatásának kérdése. Ezen a téren a mi helyzetünk látszik kedvezőtlenebbnek, mert mi veszünk több licen-ciát és a megállapodás szerint, az ilyen jellegű adót abban az államban kell befizetni, ahol a licenc eladója bír illetőséggel /12. cikk/.

A 13. cikk az elidegenítésből származó nyereség címszó alatt úgy rendelkezik, hogy ingatlan vagyon esetében a vagyon fekvése szerinti, a másik államban lévő telephelyhez kapcsolódó ingóvagyon esetében a telephely szerinti állam adóztat /területi elv/, míg a hajók, légijárművek és az összes többi

nem említett vagyon esetében az elidegenítő állama adóztat-
hat /illetőségi elv/.

A szabadfoglalkozásból származó jövedelem általában
illetőségi elv szerint esik adó alá, kivéve, ha a másik állam-
ban a jövedelem létrehozásában szerepet játszó állandó beren-
dezéssel rendelkezik, az így jövedelmet élvező személy. A sza-
bályozás lényege ugyanaz, mint amit a vállalkozás és a telep-
hely viszonyánál láttunk /14. cikk/.

A nem önálló munkaként szereplő alkalmazotti jövedelem
után, a jövedelmet élvező személy általában, illetőségi elv
szerint adózik. Ha 183 napnál tovább tartózkodik a kedvezménye-
zett a másik államban /tehát amelyben nincs illetősége/, akkor
ott adózik. Tehát az egyezmény szövegezése szerint, ha a ked-
vezményezettnek a másik államban lévő munkaviszonya több is
mint fél év, de nem tartózkodik a másik államban évi 183 nap-
nál többet, őt illetősége szerint kell adóztatni.

A nyugdíj illetőségi elv szerint adóztatható, akárcsak
a köztestületi térítés, a tanulók ipari kereskedelmi tanulók
tanulmányi célokra kapott fizetése.

Ugyancsak az illetőségi elv érvényes minden, kifejezet-
ten nem említett jövedelemre is.

A vagyon adóztatásával a 21. cikk foglalkozik. Immár
harmadik szemszögből területi elv szerint adóztatható az ingat-
lan vagyon /először a jövedelme után; majd az elidegenítésé-
ből származó nyereség után, végül pusztán vagyoni jellege miatt -
mindig a fekvése szerinti államban/.

Az ingó vagyon, amennyiben telephelyi jellegű, szintén területi
elv szerint adóztatható. Minden más, nem említett vagyonra,
továbbá hajókra és légijárművekre az illetőségi elv az irány-
adó.

A 22. cikk egy logikailag kifogásolható megoldást alkal-
maz. A cikk a "kettős adóztatás elkerülése" címet viseli - ami-
kor az egész egyezmény ezt célozza - s közben a szövegrész
egyértelműen arra utal, hogy az egyik állam által a saját adóz-

tatásából kivont -azaz a másik állam által adóztatott-, adó-
r tárgyat figyelembe veheti ennek a személynek a többi vagyoná-
ra vagy többi jövedelmére történő adómegállapításnál. Ez a
cikk tehát a progresszív adózás szemszögéből világítja meg a
kettős adózás kizárásának kérdését.

Fontos része még az egyezménynek az egyenlő elbánás, az
egyeztető eljárás és a tájékoztatás csere kérdése.

A kettős adózás kizárásában az egyenlő elbánás azt jo-
lenti, hogy a két szerződő állam közül az egyik sem sújtja
nagyobb adóterellel a másik állam állampolgárát vagy vállalko-
zóját, mint a sajátját. Az irodalomban viszont található olyan
szükséges nézet is, amely szerint a másik állam adóalanyát
megilletik mindazon a kedvezmények és mentességek, amelyeket a
saját adóalany által igénybevehetők. Az egyezmény szövegezésé-
nek e nézettel szemben - véleményem szerint is helyesen - ellen-
tétes.

Az egyeztető eljárásra már utaltam a korábbiakban. Ha
bármelyik szerződő állam hatósága nem tudja megnyugtatóan el-
intézni a kettős adózással kapcsolatban felmerülő problémákat,
megkeresi a másik állam hatóságát és egyetértésben úgy rende-
zik a kérdést, hogy ez mindkét félre nézve megfelelő legyen.

Az egyezmény megfelelő végrehajtása érdekében a szerző-
dő államok hatóságait tájékoztatáscsere kötelezi, amely kizá-
rólag a rendelkezésükre álló adatok vonatkozásában áll fenn.

A diplomáciai testületek tagjainak adózási kiváltsága-
it az egyezmény nem érinti /26. cikk/.

Végül a hátralévő cikkek az egyezmény hatályát szabá-
lyozzák, amelyből számunkra a hatályvesztés kérdése érdekes.
Bármelyik szerződő állam felmondhatja az egyezményt a nap-
tári év végére, 6 hónapos felmondási határidő betartásával.

A hagyatéki és öröklési adókra vonatkozó egyezmény lé-
nyegében az előzőnek a rendszerét követi, rendelkezései pedig
- mutatis mutandis - ugyanazok.

A személyi hatály úgy módosul, hogy az egyezmény annak az örökhatáronak hagyatékára terjed ki, akinek elhalálozásakor egyik vagy mindkét államban lakhelye volt.

A tárgyi hatály Magyarország vonatkozásában az öröklési illeték.

A lakóhelyre vonatkozó meghatározás azonos az imént elemzett egyezményben foglalttal.

Az ingatlan vagyon és a telephelyi vagyon öröklése utáni illetéket területi elv szerint kell leróni.

A hajók, légijárművek és az eddig kifejezetten nem említett vagyonok az örökhatáron elhalálozaskori lakóhelye szerint, azaz illetőségi elv szerint adóztathatók.

Az adósságokat a hagyaték értékéből le kell vonni, ezekkel csökken az adóalap.

Végül a progresszív adóra, az egyeztető eljárásra, a tájékoztatócserére és diplomáciai testületek tagjaira vonatkozó szabályozásban a két egyezmény között semmi eltérés nincs.

IV.

Korunk gazdasági követelménye: a nemzetközi kooperáció és integráció

1. A nemzetközi munkamegosztás

A gazdasági élet egyre gyorsuló fejlődése több okra vezethető vissza és számos működési formát hoz létre. A nemzeti piacok, majd a világpiac kialakulása fontos eredmény volt, ugyanakkor további serkentő szerepe is tagadhatatlan. A munkamegosztás nem mai találmány, de a nemzetközi munkamegosztás már a XX. század terméke, sőt egyértelműen a II. világháborút követően hódít igazán. A világpiac kifejezi azt a történelmi helyzetet, hogy ma már egyetlen ország sem biztosíthatja egyedül, elszigetelten fejlődését, gazdasági növekedését, hanem

mindegyik előrehaladása a másiktól is függ, az országok közötti kölcsönös egymásrautaltság jellemzi az egész társadalmi termelést. A tudomány és a technika robbanásszerű fejlődése, a tudomány tényleges termelő erővé válása csak a nemzetközi munkamegosztás által biztosított szélesebb keretekben válhat valóra.

A II. világháború után főleg a fejlett tőkés államokban a hagyományos külkereskedelem mellett a gazdasági együttműködésre és a nagyobb gazdasági egységbe tömörülésre való törekvés volt a jellemző.

Ugyanez bizonyos fokig jellemezte az újonnan kialakult szocialista tábor is, de 1949 januárjában a KGST létrehozásakor még igen erősek voltak a politikai szempontok is. A szocialista tábor minden egyes országa az önálló hazai nehézipar megteremtésén fáradozott, és eközben a "kölcsönös gazdasági segítség" gondolata némiképp háttérbe szorult, túlzó autarkiaszónások kerültek felszínre. A szélesebb körű nemzetközi munkamegosztás szocialista viszonylatban csak a 60-as évektől vette kezdetét.

Ugyanebben az időszakban Nyugat-Európa /elsősorban fejlett technikája révén/ szép eredményeket ért el a nemzetközi munkamegosztásban és már nemcsak a külkereskedelemre alapozott, hanem egyre nagyobb teret nyert a vertikális interdependencia /az egy termelőfolyamatban belüli részegységek cseréje/. Egy idő után gomba módra szaporodtak a kooperációs szerződések és a Római Szerződéssel 1957. március 25-én létrejött a legnagyobb tőkés gazdasági tömörülés, az EGK.

Az eltérő társadalmi berendezkedésű államok gazdasági kapcsolatfelvételét sokáig akadályozta a hidegháború, pontosabban ennek egyik eszköze, a gazdasági elszigetelés. A szocialista államok erőfeszítései a béke megóvására nem voltak hiábavalók, mert a feszült politikai helyzetet enyhülés követte és az enyhüléssel hamarosan jelentkeztek a gazdasági kihatásai is.

Egyre bővülő gazdasági kapcsolatok jöttek létre, amely elsősorban a két tábor közötti külkereskedelem vonatkozásában jelentkezett.

Azonban a gazdasági együttműködésnek a két rendszer között még további lehetőségei is vannak. Nyugat-Európa /de itt mindig gondolok a többi fejlett tőkés államra is/ piaci és tőkeelhelyezési gondokkal küzd. A szocialista országok viszont eléggé tőkeszegények, ugyanakkor piacot kínálnak a tőkés partnereknek, továbbá a tőkés partnerek révén betörhetnek a tőkés piacokra.

Ezekre az igényekre ad megfelelő lehetőséget a szorosabb értelemben vett kooperáció, azaz a gazdasági társulások alakításával megvalósítható termelési kooperáció.

A Visionnak, az EKG lapjának 1973. januári megállapítása szerint is az érdekek gyakrabban találkoznak, mint ahány tőkés szocialista gazdasági kooperációs szerződés valójában van. Ennek oka is gyakran vannak politikai okai, mint pl. a nyugati sajtó többnyire negatív színben tünteti fel a szocialista országokat és gazdasági eredményeinket. A közép- és kisvállalkozók kiváltképp törekednek az együttműködésre a kelet-európai iparral, mivel bevallásuk szerint így nagyobb biztonságot érznek a hazai "nagyhalakkal" monopóliumokkal szemben. Az együttműködés fő területét a termelési kooperációkban látják ők is. Vizsgáljuk meg az egyes felek részéről jelentkező kooperációs érdekeket!

2. A tőkés érdekek

a/ Az olcsóbb szocialista munkaerő

Köztudomású, hogy a bérszínvonal a tőkés, illetve szocialista országok között jelentősen eltér. Ezenkívül a fejlett tőkés országoknak rengeteg szociális problémát okoznak a vendégmunkások. Ezért bizonyos munkákat érdemesebb nekik a megbízható szaktudású, de olcsóbb szocialista munkaerővel elvégeztetni. Ez az érdekük azonban legtöbbször kielégíthető egyszerű bér munka-kooperációval.

b/ A jó szocialista fellelvőpiac

Ez az érdek már a szorosabb értelmű kooperációt igényli, mivel a közös vállalat által gyártott terméknek nem kell vámakadályokat leküzdeni.

c/ A nagyobb szériák általi olcsóság

Ebben az esetben félre tehetjük a tőkés - szocialista kapcsolatból fakadó sajátosságokat, itt klasszikus értelemben vett munkamegosztásból származó előnyről van szó, mindkét fél érdekét egyaránt szolgálja.

d/ Bizonyos biztonság a tőkeelhelyezésre nézve

Ahol elismerik a szocialista alkotmányok adta garanciák erejét és nem honosítják azt meg, ott a tőkések nagyobb biztonságban látják a szocialista államokban elhelyezett tőkéjüket, mintha máshol fektették volna be.

e/ Nyersanyagszerzés

Ez az érdek elsősorban a Szovjetunió érdekeivel találkozik, annyiban, hogy a SZU hatalmas nyersanyagkincssel rendelkezik. Egyes területeken nem rendelkezik a kiaknázáshoz szükséges technológiával, másoknál felkúszottsággal. Annyiban ezt megkapja a természet borszerűségei formájában, könnyűszerrel tud fismenni a ki-termelt nyersanyaggal. Az a forma, mint kooperáció olyannyira laza, hogy majdnem kereskedelmnek számít, csak "előszállítással".

f/ Az amugy is szennyezettebb nyugati területek környezetvédelme

A nagyobb laksűrűség miatt a környezetvédelem sürgető probléma Nyugat-Európában, ezért a hatóságok a szennyezéssel járó műveleteket súlyos különadóval sújtják. A nagyobb profit érdekében a tőkések szívesen kiadják az ilyen jellegű munkákat. /Különösen résen kell lennünk, hogy csak azon a területen működjünk együtt, ahol a mi környezetünk nem károsodik/.

3. A szocialista országok érdekei

Az érdekköröket szét kell választani egyrészt tőkés kooperációval kapcsolatos érdekekre, másrészt szocialista integrációs érdekekre.

a/ A tőkés kooperációval kapcsolatos érdekek. A műszaki fejlődés fokozása

A fejlett tőkés államok műszaki fejlettségi szintje messze meghaladja a szocialista országok átlagos fejlettségét.

Célunk, hogy termelőkooperációkkal, licenclavásárlásokkal átvegyük a fejlett technikát, és felhasználjuk saját bázisunk gyors fejlesztésére.

Nyugati piacok szerzése a kooperáció révén

A szocialista országoknak, hogy magas importigényüket ellensúlyozni tudják, szükségük van exportbővítésre a konvertibilis piacon. A kooperáció ezt megkönnyíti, mert a kooperációban gyártott terméknek nem kell leküzdenie magas vámakadályokat /a partner országában/ és a szocialista országból származó termékkel szembeni bizalmatlanság is ily módon megszűnik. Ezek az érdekek a legszorosabb értelemben vett kooperációt igénylik.

b/ A szocialista integráción belüli érdekek teljes mértékben a nemzetközi munkamegosztásból folyó objektív előnyök, sokkal inkább függetlenül specális tényezőktől, mint a kelet-nyugati kapcsolatok.

A szocializmusban használati értéktermelés folyik, a fő cél a szükségletkielégítés és nem az értékképzés. Ezért az érdekek koordinációja - elvileg - egyszerűbben megoldható, továbbá kisebb mértékben függ a spontaneitástól. Az ellentmondások valójában nem is lényegiek, hanem szabályozásbeli különbségekből és az ezekhez való indokolatlanul merev ragaszkodásból fakadnak. Éppen ezért az érdekek inkább kölcsönösek, sokkal inkább lehet ezekre az együttműködésekre hosszú távon számítani, nem beszélve arról, hogy az integráción belüli nivellálást is nagymértékben elősegíti a szocialista közösség keretében végzett kooperáció. Röviden felsorolva ezek az érdekek: a nagy szériákban való olcsóbb termelés és munkaerőspórolás; a gyártmányfejlesztés önköltsége csökken, ideje lerövidül; a piacok bővülnek; a modernebb technikával a minőség javul; kiküszöböli a konkurenciát.

4. A szocialista-tőkés kooperáció néhány jellegzetessége

A kelet-nyugati kooperációs szerződések száma 1973-ra elérte a 400-at, azóta tovább bővült azonban ez nagyságrendileg a külkereskedelmi forgalomnak még ma is csak mintegy 8-10 %

át teszi ki. Kevés az igazán szoros kooperáció, mert a tőkés-
sek azonnali előnyökre törnek, ebből kifolyólag a szerződések
zöme rövid távra szóló /1-2-3 éves/.

Arról szó sincs, hogy a kooperáció fogja helyettesíte-
ni a hagyományos külkereskedelmet, de a kettő közötti arány-
talanság csökkenni fog. A Közös Piac - hosszú hallgatás után -
a KGST együttműködési felhívására azt válaszolta, hogy csak
a korlátozott együttműködést tartja lehetségesnek /Népszabad-
ság 1976. nov. 15./ . Eszerint a két gazdasági blokk között a
kereskedelem bővülésére nem nagyon lehet számítani, így a
nyugat-európai piacokon való megjelenésre a legelőréthetőbb
formának a vállalatközi kooperáció látszik.

Magyarország még a kis országok között is az egyik
legnyitottabb nemzetgazdaság. A nemzetközi gazdasági függésre
a legjellemzőbb adat, hogy a nemzeti jövedelem közel 40 %-át
a külkereskedelem szolgáltatja. Hazánk a kooperáció megvaló-
sításában is az élen jár. Részt veszünk minden jelentősebb
szocialista közös vállalkozásban és ma már több mint 400 tő-
kés kooperációs szerződésünk van, a legtöbb a szocialista
országok között. Ezekre a szerződésekre ugyancsak az a jel-
lemző, hogy laza kapcsolatokat hoznak létre és viszonylag
rövid távra szólnak.

Népgazdaságunk érdeke, hogy minél több hosszútávú, szo-
ros értelemben vett kooperáció jöjjön létre, továbbá, hogy
létrejöttüket szabályozásbeli, jogszabályi okok ne akadályoz-
zák, sőt a lehető legteljesebb mértékben elősegítsék. Lévén
a nemzetközi irodalomban a kooperáció igen általános fogalom,
a magyar értelmezést kell szem előtt tartanunk, amely a szo-
ros értelmű, termelési kooperációt határozza meg, mint a kül-
gazdasági kapcsolatok fejlesztésének legkorszerűbb módszerét.
/Megjegyzendő, hogy nálunk is hosszas vita előzte meg a hiva-
talos állásfoglalást. 1968-ban egész éven át tartó vita folyt
a kérdésről a Külkereskedelem hasábjain/.

A Gazdasági Bizottság meghatározása szerint: "A nemzetközi termelési kooperáció hazai vállalat és külföldi vállalat között kialakuló munkamegosztáson és érdekközösségen alapuló tartós szerződéses termelési kapcsolat, amely meghatározott termékek folyamatos előállítására terjed ki. A kooperációhoz azt megelőző szellemi tevékenység, kutatás, kísérletezés licenc - know-how átadás, a termékek értékesítése és kölcsönös szolgáltatásokra irányuló együttműködés kapcsolódhat". /Lásd az Irodalomjegyzék 11. tételét/.

Az egyszerűbb termelési kooperáció esetén kevesebb probléma merül fel. A szoros termelő kooperáció azonban számos objektív nehézséggel jár együtt. A különböző területek /termelési költségek, nyereség, ár, stb./ számítási módszereinek eltérése mellett ebben a legszorosabb értelemben vett együttműködésben hátráltató tényezőként jelenik meg az adó is.

A szocialista országokkal létesítendő kooperációkkal kapcsolatban a nyugati sajtóvisshang szerint a tőkés partnerek - néhány más tényező mellett - elsősorban az adózási szabályozást tartják kritikusknak. Ez érthető is, mert azokban az országokban, amelyekkel nem áll fenn kettős adózást kizáró egyezményünk, a tőkés cég, amely nálunk létesít telephelyet, kétfelé adózik és a hazai adóján tuli 40-60 %-os nyereségadó, amelyet Magyarországon köteles fizetni, elveszi a tőkebefektető kedvét. Mivel azonban a jogszabály /28/1972. /X.3./PM.sz.r./ lehetővé teszi, hogy a kettős adózást kizáró egyezményt e tárgy vonatkozásában is alkalmazhassák, a gazdasági fejlődés megköveteli ilyen tárgyu egyezmények mielőbbi megkötését.

Ezt a kicsit hosszabb közgazdasági kitérőt azért kellett megtenni, hogy orzáltal a kettős adóztatás elkerülésének kérdése olyan megfelelő megvilágításba kerüljön, amelyet jelenleg népgazdasági érdekeink diktálnak. Érdeünk, hogy a jogi szabályozás megfelelően, gyors ütemben kövessen bizonyos gazdasági fejlődés által diktált - igényeket, s ezzel elősegítse, hogy lehetőségeinkhez képest gazdasági gyarapodásunk a legoptimálisabb legyen.

V.

A kettős adózást kizáró nemzetközi egyezmények külgazdasági jelentősége

A probléma külgazdasági jelentősége hazánkban nem mindig volt egyforma. A felszabadulás előtt, a két világháború között viszonylag nagy jelentőségű volt, mert jelentős mennyiségű idegen tőke működött Magyarországon. A viszonylag nagy jelentőségre utal az a tény is, hogy fennálló egyezményeink kétharmada az említett korszakból származik. A felszabadulás után - mint már erre utaltam is - gazdasági téren, vállalatközi kapcsolatokat illetően, a kérdés jelentőségét veszítette és az állampolgárok viszonylatában jelentkező öröklési és szerzői jogi területre korlátozódott. Nagy Tibor a kettős adózásról 1959-ben azt írja, hogy szocialista viszonyok között nincs jelentősége, mert "a vállalatok államosítása következményeként a külföldi jogi személyek adóztatására nem kerülhet sor a népi demokratikus országok között és nyugat felé sem, mert magyar vállalatnak tőkés országokban üze me és telephelye nem lehet. Így a nálunk működő tőkés vállalat nem tarthat számot viszonyosságra". Az egy évvel később kiadott Az adók, illetékek, vámok jogszabályai /Bp., 1960/ c. munka már "kivételesen létesített nyugati telephelyről" ejt szót /858.1./.

A lényeges változás az új gazdaságrendszertől számítható. Először kisebb számban, majd egyre nagyobb mennyiségben születtek a nemzetközi vonatkozású gazdasági együttműködési megállapodások és ezek által kikényszerítve megszületett néhány fontos belső jogi szabályozás is /1970. évi 19.tvr.; 3344/1972.sz. MT. határozat; 28/1972. /X.3./PM sz. rendelet/.

Azt, hogy az 1959-től eltelt 15 év alatt mekkora szemléletváltozás történt, kiválóan jellemzik dr.Biró József külkereskedelmi miniszter elvtárs szavai, amelyek a külkereskedelmi törvény /1974. III. tv./ országgyűlési javaslatában hangzottak el:

"A belső adottságok és a külső lehetőségek felhasználása az a kettős érdek, amely minket a nemzetközi munkamegosztásban való sokoldalú részvételre ösztönöz. A nemzetközi munkamegosztásban rejlő előnyök kihasználása számunkra parancsoló szükségszerűség... Egyre inkább teret nyernek a termelési-együttműködési és szakosítási szerződések, valamint a nemzetközi gazdasági kapcsolatok újszerű formái, mint pl. a közös beruházások, nemzetközi gazdasági szervezetek létesítése".

A gazdasági alapon végbement fejlődési folyamat felismerése ismét a kettős adózási kérdés jelentőségének növekedését eredményezte, így ma már a kettős adózást érintő kérdések mellőzése érdemtelenül elhanyagolt területet jelent.

A kérdés lényege, hogy amíg a külgazdasági kapcsolatban az árumozgás csaknem kizárólagos, de mindenképp alapvető volt, addig a kettős adózás kérdése fel sem merült, ehelyett a megfelelő vámszabályozást kellett kidolgozni. Sikerült is jól meg-alapozott vámpolitikával, jól kidolgozott vámrendszerrel a problémát megoldani. Azonban ma már más a helyzet. A hagyományos külkereskedelem kibővült új külgazdasági formákkal, amelyek már adózási gondokat okoznak, mégpedig kétféleképpen:

- a/ magyar adótárgy külföldön és
- b/ külföldi adótárgy hazánkban.

ad a/ "A külföldi piaci szervezetünk kiépítése érdekében a magyar gazdálkodó szervezetek külföldön vállalatokat alapítanak, illetve vállalati érdekeltségeket szereznek" - olvasható a külkereskedelmi törvény javaslatában /Külgazdaság 1974/11. 805. 1./.

Számos magyar érdekeltség működik külföldön még ezen kívül is más céllal, jelleggel. A külföldön dolgozó állampolgárok viszonylatában sem jelentéktelen ez a devizavesztés, amelyet a külföldi adóba befizetett összeg jelent, holott esetleg itthon kerülne elköltésre. Amióta külföldön jövedelmet eredményező magyar vagyon működik, és ezeket kétszeres /magyar és külföldi adóterheléssel/ sújtja, külföldi versenyképességünk látja ennek kárát.

Magyar vállalat vagy állampolgár külföldi érdekeltségeire, illetőleg külföldön folytatott adóköteles tevékenységére nézve /vagy más jogcímen is/ általános szabály, hogy rájuk a Magyarországon érvényes adózási előírások vonatkoznak, attól függetlenül, hogy külföldön megadóztatták-e már. Ha a székhely /lakóhely/ és a jövedelem-keletkeztetési hely /külföld/ adóztatási jogszabályai együttesen nyerne alkalmazást, az súlyos, kétszeres adóterhelést jelent. A külföldi adóval csökken a devizabevétel - ez népgazdasági hátrány - a hazaival a vállalati vagyon - ez vállalati hátrány. Tehát a népgazdaság érdeke, hogy itthon adózzon a vállalat, a vállalatnak pedig az fontos, hogy egyszer adózzon, lehetőleg ott, ahol az számára kedvezőbb /azaz kisebb az adókulcs/. Természetesen elsősorban a népgazdasági érdek az, amelyet az egyezmények megkötésénél figyelembe kell venni. Ezen kívül szép számmal működnek külföldön magyar szakemberek, akik jövedelmük nagy részét a kétszeres adóba kénytelenek befizetni. Az államnak nemcsak az a feladata, hogy a népgazdasági előnyöket szem előtt tartsa, hanem az is, hogy állampolgárait védje a kétszeres terheléstől.

ad b/ A kettős adózás kérdésének előtérbe kerülése, ha lehet így mondani, legalább olyan mértékben köszönhető a hazánkban megjelenő külföldi érdekeltségeknek, mint a külföldön tevékenykedő magyaroknak, - különösen tőkés viszonylatban. Mint már az előző fejezetben kifejtettem, hazánkban jelenleg a műszaki fejlődési ütem fokozása és a nagy importigény ellensúlyozása céljából való nyugati piacszertőzés érdekében szüksége van arra, hogy szoros értelmű kooperációs szerződéseket kössön tőkés cégekkel, továbbá a nemzetközi munkamegosztásban rejlő objektív előnyök alapján a szocialista integráción belül.

Megemlítendő, hogy hosszú ideig elzárkóztunk a tőkés tulajdonnak hazánkba való "behatolásától" és ettől egyes szakértők ma is idegenkednek. Mivel azonban az Alkotmány is a termelőeszközök zömének társadalmi tulajdonáról szól és a népgazdasági szinthez képest még a nagyobb volumenű tőkés kooperációk sem veszélyeztetik a "zöm" fogalmát, ez a kérdés ma már nem leküzdhetetlen akadály. Másrészt meg kell jegyezni azt is,

hogy Kádár elvtárs a XI. Pártkongresszuson nyomatékosan felhívta a figyelmet a gazdaság és a politika igen szoros és kölcsönös összefüggésére, vagyis gazdasági érdekeinket nem választhatjuk el politikánktól és fordítva sem.

Amióta az 1970. évi 19. tvr. 31. §-a felhatalmazta a pénzügyminisztert arra, hogy a gazdasági társulásban résztvevő külföldi jogi személyre vonatkozó szabályozást dolgozza ki és a pénzügyminiszter a 28/1972. /X.3./ sz. rendeletében ennek a felhatalmazásnak eleget tett, az esetleges közgazdasági számítási nehézségeken túl csak a kettős adózás az, amely a számunkra kívánatos megoldást hátráltatja.

A jogszabály a Magyarországon létesítendő társasági szerződéssel létrejövő, legalább 51 %-os magyar érdekeltségű társulást szabályozza. A társulás a magyar jogszabályok által előírt adókat köteles befizetni, az eszközlekötési járulék, az értékcsökkenési leírás és a bérfejlesztési befizetés kivételével. Ezek közül különösen jelentős a nyereség 40-60 %-át kitevő nyereségadó. A jogszabály részletes ismertetésétől el kell tekinteni, mert nem szorosan a tárgyhoz tartozó, azonban a 11.§ /5/ bekezdését szó szerint kell idéznem:

"A kettős adózást kizáró nemzetközi egyezmények alkalmazása során a viszonyosság kérdésében a pénzügyminiszter állásfoglalása irányadó." E szakasz értelméből az következik, hogy amely állammal ilyen egyezményünk van, az a gazdasági társulásokra is vonatkozik és a beruházó kedvet elvevő kettős adóteher máris megszűnt. Az az egy feltétel van, hogy ha a pénzügyminiszter a viszonyosság kérdését nem látja megnyugtatónak /vagyis a magyar érdek külföldi részről ugyanilyen kedvezményben nem részesül/, akkor magyar részről is a kettős adózást kizáró egyezmény által adott kedvezményt megvonja. /Az egyes - konkrét - együttműködési területekre vonatkozó, kétszeres adózást kizáró megoldásokat lásd előbb, a magyar-osztrák egyezmény elemzésénél/. Ismételten hangsúlyozni kell, hogy figyelembe véve azt a tényt, hogy a tőkés körök beruházókedvét ma már a tulajdonra vonatkozó garanciális kérdések nem veszik el különösebb mértékben - hiszen a megszilárdult szocialista társadal-

mak megfelelő biztositékot nyújtanak tulajdonunkra nézve és ezt ma már nyugaton sem tagadják - teljes érdekezésség esetén is még mindig komoly visszahúzó erőként jelentkezhet a dupla adóteher, amennyiben elhárítása a megfelelő egyezmény által nem történt meg. A pontosság kedvéért meg kell jegyezni, hogy a pénzügyminiszteri rendelet utolsó szakasza azt mondja ki, hogy "a rendelet hatálya nem terjed ki azokra a kérdésekre, amelyeket nemzetközi szerződés szabályoz".

Fel kell hívni a figyelmet arra is, hogy adórendszerünk külgazdasági vonatkozásainak korszerűtlensége mellett, komoly probléma az is, hogy a modern külföldi szabályozással szemben nálunk vegyesvállalatot a több részében használhatatlan 1875. évi XXXVII. törvénycikkkel szabályozott társasági jog alapján lehet létrehozni.

Attól függően, hogy külföldön lévő magyar, vagy Magyarországon levő külföldi érdekeltségről van-e szó, a számunkra kedvező megoldás is eltérő. Van, ahol a tulajdonrészben illetőségi, de van, ahol a súlyozottabb területi elv lenne előnyös. Amennyire pozícióink engedik, a kedvező elveket kell előtérbe helyezni, de a viszonyosság szem előtt tartásának fontos követelménye általában korlátot szab a túlzó megoldásoknak.

Sajnálattal kell megjegyezni, hogy nincs kettős adózást kizáró nemzetközi egyezményünk olyan alapvető külgazdasági partnereinkkel, mint a Szovjetunió, Csehszlovákia, NSZK, Anglia, Franciaország, de még Japán is ilyennek tekinthető. Kereskedelmi kapcsolatunk 144 országgal van, továbbá 83 országgal államközi kereskedelmi szerződésünk, de csupán 9 /valójában 7/ hatályos egyezményünk van. Ma már komoly előkészítő munkálatok folynak magyar-NSZK és magyar-indiai vonatkozásban és kezdő lépések történtek finn, görög és iraki viszonylatban is. Példaképp lehet e téren az NSZK gyakorlata, mivel közel 100 országgal van kettős adózás elhárítására szolgáló egyezménye /elsősorban a tőkekivitel megkönnyítése céljából/, amely révén vállalatok versenyképesebbek más országokéknál.

VI.

A kettős adózás kizárásának szerepe a szocialista integráción belül

Az 1950-es években a Szovjetunió és a népi demokratikus országok külgazdasági téren a tőkés világtól el voltak zárva, de a szocialista táboron belül sem volt kifejezetten élénk a gazdasági kapcsolat. Ennek a helyzetnek adózási vonatkozásban pontosan megfelelt pl. a Szovjetunió által alkalmazott "egyoldalú viszonyosság", amely szerint a SZU megadóztatott minden nála keletkezett jövedelmet, ugyanakkor a külföldön tartózkodó és külföldön jövedelmet élvező állampolgárait nem adóztatta, vagyis egyoldalú intézkedéssel kapcsolták ki a kettős adózási terhet.

A szocialista nemzetközi gazdasági együttműködés vonatkozásában a hagyományos külkereskedelmen túl az első lépések 1962 júniusában, a KGST országok kommunista és munkáspártja képviselőinek tanácskozásán történtek. A tanácskozáson elismerték annak célszerűségét, hogy a KGST érdekelt tagországai szükség esetén közös vállalatokat, tudományos kutatóközpontokat, műszaki tervezési-szerkesztési irodákat létesítsenek.

Ettől kezdve megindult egy fejlődési folyamat, amelynek a következő nagy állomása a Komplex Program, melyben a 8. fejezet 4. pontja kimondja: "A Komplex Program megvalósítása során célszerűnek bizonyulhat az, hogy az érdekelt országok állami szervei és gazdálkodó szervezetei saját vagyonnal rendelkező, polgári jogi alanyként fellépő, önálló gazdasági elszámolás alapján működő közös vállalatot hozzanak létre, amelyek a vállalt kötelezettségeikért vagyonukkal teljes mértékben felelősek."

Ezek a kinyilatkoztatások nem maradtak hatástalanok, de ugyanakkor különböző okok miatt a felmutatható eredmény sem elég nagy. A gátló tényezők között vannak olyanok, amelyek még éretlen feltételekre utalnak /pl. viszonylag alacsony átlagos

technikai színvonal/, de vannak olyanok is, amelyeknek az elhárítása nem lehetetlen, vagyis szabályozásbeliek. Pontosan a szabályozások eltérőségében rejlő akadályokat hivatott leküzdeni a KGST Jogi Értekezlete. A Jogi Értekezlet egy-két téren igen szép eredményt hozó munkát végzett /pl. Általános Szállítási Feltételek, Általános Szerelési Feltételek, Nemzetközi Gazdálkodó Szervezetek Mintaszabályzata/, ugyanakkor számos területen még az egységes technológiák meghatározásáig sem jutnak el az érdekelt államok. Így pl. az adózás területén az egyes nemzeti adórendszerek nem egységesek, sőt még az adózás céljait illetően is eltérőek a felfogások. Hogy ez vállalati gazdasági együttműködési téren ne legyen akadályozó, kettős adózást kizáró egyezményt kellene létrehozni. Erre kétféle megoldási lehetőség is van.

a/ A szóbanforgó esetben is a Jogi Értekezlet egységes, minden érdekelt országot érintő egyezménytervezetet, majd mintaszabályzatot dolgozzon ki, amelyet minden aláíró ország belső jogszabállyá nyilvánít. Ezáltal a kétoldalú kapcsolatokban is a megoldás közös elven nyugodna. Ez vonatkozik a szocialista közösségen belüli és kifelé, a tőkés államokkal kapcsolatban jelentkező egységes fellépésre egyaránt. /Így elkerülhető lenne az olyan esetek előfordulása, mint pl. Románia és Lengyelország nemrég kötött kettős adózást kizáró egyezményt az NSZK-val, eltérő vonalvezetés mellett/. A magyar javaslatoknak egyébként is nagy tekintélye van a Jogi Értekezlet munkájában, így ezt a kérdést is fel kellene vetnünk. Amennyiben az ilyen közös megoldás nem megy, akkor

b/ Kétoldalú egyezményeket kell a szocialista országok között létrehozni. A feladat elég sürgős, főként ha belegondolunk, hogy hazánknak a többi szocialista ország közül csak hárommal van egyezménye, még hozzá olyan korszerűtlen megoldások, amelyek csak részleges megoldást adnak.

A szocialista termelési kooperáció jellegét vizsgálva megállapítható, hogy jelenleg még kevés az olyan együttműködés, amelynek célja a nagyobb hatékonyság, a magasabb nyereség el-

érése, stb. /Ilyen pl. az NOK-lengyel közös textilgyár, vagy a lazább kooperációk közül a részvételünk a Zeiguli-programban/.

A kooperációk inkább beruházási tehermegosztóak, vagyis azokon a területeken jönnek létre, ahol egy ország egyedül eleve képtelen megoldani a feladatot.

A kooperációk általában többoldaluak, ami nagyjából megfelel az integrációs céloknak, csak éppen nem minden esetben adottak hozzá a feltételek. Észre lehet venni, mintha az államok idegenkednének a kétoldalu termelő kooperációk létrehozásától, pedig vállalatközi kapcsolatok terén még mindig a bilaterális megállapodásoké a nagyobb szerep, mivel ma még a nemzeti államok rendszere erősebb, mint a szupracionális törekvések, amit egyébként a KGST szervezeti szabályzata is kifejezésre juttat. Ezzel kapcsolatban is folyt megbeszélés azon a konferencián, amely a KGST közös vállalatokkal foglalkozott Berlinben, 1976. júniusában. A konferencián megállapítást nyert, hogy a nemzetközi szocialista tulajdon ma még csak távlat és hogy a mai fejlettség által megkövetelt megoldás nem annyira a nemzetközi tőkemozgás /közös vállalat/, mint inkább a fejlesztési-beruházási tervdokumentáció és a belső tőkeátcsoportosítás. Ha ez már megvalósult, akkor árfolyamegyeztetéssel kibővíthető már megfelelő alap lesz a közös vállalatok létrehozására. Ennek megfelelően a kettős adózás kérdése szóba sem került, illetve érintőlegesen vetődött fel az adórendszerbeli harmonizáció és a telephelynek fizetendő adó kérdése kapcsán.

Jelenleg tehát a problémát illetően ez a helyzet a szocialista integráción belül. Valószínűnek tartom, hogy közgazdászaink helyesen ítélték meg a mostani helyzetet. Emellett mégis úgy gondolom, hogy érdemes lenne nagyobb jelentőséget tulajdonítaniuk a szocialista nemzetközi termelőkooperációknak, és az ezek elősegítését szolgáló kettős adózást kizáró nemzetközi egyezmények megkötésének - amely viszont már jogászai feladat.

A felhasznált jogszabályok

/1/ 1976. évi 1. tvr.

A Magyar Népköztársaság és az Osztrák Köztársaság között a kettős adóztatás elkerülésére a hagyatéki és öröklési adók területén Bécsben 1975. február 25-én aláírt egyezmény kihirdetéséről.

/2/ 1976. évi 2. tvr.

A Magyar Népköztársaság és az Osztrák Köztársaság között a kettős adóztatás elkerülésére a jövedelem-, a hozadéki és vagyonadó területén Bécsben, 1975. február 25-én aláírt egyezmény kihirdetéséről.

/3/ 28/1972. /X.3./PM sz. rendelet

A külföldi részvétellel működő gazdasági társulások.

/4/ 3344/1972.sz. MT határozat

A külföldi részvétellel működő gazdasági társulások pénzügyminiszter által történő szabályozásával kapcsolatban.

/5/ 1970. évi 19. tvr.

/6/ 1928. XXIV. tc.

/7/ 1930. XIII. tc.

/8/ 1931. XXVII. tc.

/9/ 1937. XXV. t.é.

/10/ 1940. V. tc.

A felhasznált irodalom

- /1/ Dr.Meznerics Iván: Pénzügyi jog a szocialista gazdálkodásban és a nemzetközi kapcsolatokban /Bp., 1972./
- /2/ Az adózás alapkérdései /Bp., 1959/
- /3/ Sirjajev J.Sz.: A szocialista integráció gazdasági mechanizmusa /Bp., 1975/
- /4/ Radó László: Nemzetközi munkamegosztás /Bp., 1974/
- /5/ Szita János: Az összeurópai gazdasági együttműködés távlatai /Bp., 1975/
- /6/ Fekete János: A nemzetközi valutarendszer és a kelet-nyugati gazdasági kapcsolatok néhány összefüggése. Pénzügyi Szemle 1972/5
- /7/ Sulyok Béla: A kelet-nyugati gazdasági kapcsolatok általános problémái különös tekintettel a francia-magyar kapcsolatokra. Pénzügyi Szemle 1972/11.
- /8/ Kállai Pál: Nemzetközi ipari kooperáció /Bp., 1971/
- /9/ Nyilas József: A világgazdaság és fejlődésének tendenciái /Bp., 1975/
- /10/ Makaruk Ludwik: A tőkés cégekkel folytatott termelési kooperációkról. Közgazdasági Szemle, 1972/9
- /11/ Az MNB Külkereskedelmi Főosztályának tájékoztatója a tőkés kooperációk helyzetéről, engedélyezési és finanszírozási rendjéről /1971. júl. 22/
- /12/ Bojtkó Béla: Az európai vállalatközi gazdasági együttműködés. Gazdaság és Jogtudomány 1974/1-2.
- /13/ Kozma Ferenc: Gondolatok a szocialista integráció továbbfejlesztéséről. Gazdaság 1974/4
- /14/ Kormnov Ju.F.: A KGST országok termelési szakosítása és kooperációja /Bp., 1974/

- /15/ Szemerics György: A KGST országok közötti termelési kooperáció regisztráció vállalati szemszögből. Külgazdaság 1976/1.
- /16/ Altsuler: A szocialista államok együttműködése /Bp., 1975/
- /17/ Botos Katalin: A KGST közös vállalkozások néhány pénzügyi kérdéséről. Pénzügyi Szemle, 1976/9
- /18/ Botos Katalin-Nyers Jenő: Nemzetközi konferencia a KGST közös vállalatáról. Pénzügyi Szemle 1976/10.
- /19/ Mádl Ferenc: A nemzetközi vállalati társulás néhány jogi kérdése, különös tekintettel a szocialista gazdasági integráció programjára. Gazdaság és Jogtudomány 1972/1-2.
- /20/ Mádl Ferenc-Sólyom László: Nemzetközi Tudományos Konferencia a KGST integráció jogi kérdéseiről. Állam és Jogtudomány 1970. 740. 1.
- /21/ Joó Tamás: Újabb felvetések a gazdasági társulások és kooperációk köréből. Magyar Jog 1974. 707.1.
- /22/ Sólyom László-Vörös Imre: Kelet-nyugati termelési kooperációs szerződések. Jogtudományi Közlöny. 1970. 642.1.
- /23/ Botos Katalin: A szocialista nemzetközi kooperáció pénzügyi és árkérdései. Közgazdasági Szemle 1972. 1187. 1.